



COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN

Brussel, 15.5.2006
COM(2006) 210definitief

2006/0069 (CNS)

Voorstel voor een

RICHTLIJN VAN DE RAAD

tot wijziging van Richtlijn 2002/38/EG wat betreft de toepassingsduur van de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde voor bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook radio- en televisieomroepdiensten

VERSLAG VAN DE COMMISSIE AAN DE RAAD

over RICHTLIJN 2002/38/EG VAN DE RAAD van 7 mei 2002 tot wijziging, voor een gedeelte tijdelijk, van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten

(door de Commissie ingediend)

TOELICHTING

1) ACHTERGROND VAN HET VOORSTEL

- **Motivering en doel van het voorstel**

Richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002 tot wijziging, voor een gedeelte tijdelijk, van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten (de zogenaamde e-commerce-richtlijn) bevat een aantal bepalingen die op 30 juni 2006 vervallen tenzij ze worden verlengd.

Toen de richtlijn werd vastgesteld, was het de bedoeling dat de bepalingen inzake de plaats van dienstverlening en bepaalde faciliterende maatregelen voor niet-EU-bedrijven vóór het einde van de eerste drie toepassingsjaren door de Raad geëvalueerd en vervolgens op basis van een verslag van de Commissie herzien dan wel verlengd zouden worden. Deze evaluatie is gebaseerd op een verslag van de Commissie aan de Raad dat aan dit voorstel is gehecht. Indien de Raad de voorstellen van de Commissie betreffende de plaats van levering van diensten (COM(2005) 334) en de vereenvoudiging van de btw-verplichtingen (COM(2004) 728) tijdig had aangenomen, hadden de bepalingen in kwestie niet verlengd hoeven te worden, omdat deze voorstellen met een meer algemene strekking voorzien in maatregelen die de doelstellingen van Richtlijn 2002/38/EG op de lange termijn moeten helpen verwezenlijken. Door het trage tempo van het wetgevingsproces in de Raad zullen de voorgestelde wijzigingen evenwel niet zijn ingevoerd vóórdat de maatregelen van 2002 komen te vervallen. Om te voorkomen dat de bepalingen dit jaar vervallen – waarmee niemand gelukkig zou zijn – kan de Commissie niet anders dan een tijdelijke verlenging voorstellen.

Het hoofddoel van de richtlijn van 2002 was heel precies, namelijk een duidelijke tekortkoming in een van de basisbepalingen van de btw-wetgeving rechtzetten. Toen de zesde btw-richtlijn werd vastgesteld, was geen rekening gehouden met de mogelijkheid dat diensten langs elektronische weg zouden worden verricht, waardoor de toepassing van de bepalingen, vóór de wijziging van 2002, een ongewild effect had. Zo vielen elektronische diensten van bedrijven uit derde landen niet alleen buiten de belastingheffing, maar werden Europese bedrijven ook nog eens verplicht al zulke diensten aan de btw te onderwerpen, waar de klant zich ook bevond. Dit resultaat was in strijd met het neutraliteitsbeginsel dat aan de btw-heffing ten grondslag ligt en moet voorkomen dat deze belasting de mededingingsvoorwaarden vervalst of het vrije verkeer van goederen en diensten belemmert (eerste btw-richtlijn 67/227/EEG van de Raad).

Het probleem betrof *de plaats* waar deze diensten moeten worden belast. De btw is een algemene verbruiksbelasting van goederen en diensten en alleen met een specifieke bepaling zijn uitsluitingen mogelijk. Het is altijd gebruikelijk geweest om leemten in het toepassingsgebied van de wetgeving die het gevolg zijn van ontwikkelingen van technologie of handelsgebruiken, te vullen.

De richtlijn voorzag onder meer in vereenvoudigde registratie- en

meldingsverplichtingen voor niet-EU-bedrijven, waardoor zij alle formaliteiten met één enkele, door hen gekozen belastingdienst in Europa konden afwikkelen. Met deze bepaling werd duidelijk afstand genomen van de bestaande norm dat belastingplichtigen zich rechtstreeks moeten wenden tot de belastingdienst in wiens rechtsgebied de belastbare transacties plaatsvinden. Ofschoon deze bepaling beperkt was tot niet in de Gemeenschap gevestigde elektronische dienstverleners, heeft het vernieuwende karakter ervan voor de naleving van de btw-wetgeving ertoe bijgedragen dat een evaluatieclausule in de richtlijn werd opgenomen, die de Commissie en de lidstaten ertoe verplicht deze kwestie binnen de drie jaar opnieuw te bekijken. In het verslag van de Commissie aan de Raad wordt geconcludeerd dat de richtlijn van 2002 naar tevredenheid heeft gefunctioneerd en haar doel heeft bereikt. Als geen besluit wordt genomen over een verlenging of vervanging van deze richtlijn, zouden de belangrijkste bepalingen ervan komen te vervallen en elektronische diensten opnieuw onder de regels vallen die van toepassing waren vóórdat de wijzigingen in 2003 van kracht werden. Om dat te vermijden, stelt de Commissie voor dat de bestaande bepalingen die normaal dit jaar vervallen, met 30 maanden worden verlengd tot 31 december 2008. Zo is er voldoende tijd om de twee voornoemde voorstellen aan te nemen en kunnen de lidstaten de nodige infrastructurele wijzigingen doorvoeren.

Met dit voorstel wordt voorts gegarandeerd dat de bepalingen van Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad, die betrekking hebben op de uitwisseling van informatie die de lidstaten nodig hebben om buitenlandse elektronische dienstverleners voor btw-doeleinden te registreren en de btw-ontvangsten aan de desbetreffende lidstaat toe te rekenen, van kracht blijven gezien het verband met Richtlijn 2002/38/EG.

- **Algemene context**

Richtlijn 2002/38/EG van de Raad is aangenomen met als hoofddoel een einde te maken aan een ongewenst en onbedoeld effect van de zesde btw-richtlijn, waarbij EU-ondernemingen btw moesten heffen en innen in situaties die hen in een nadelige positie brachten ten opzichte van concurrenten die hun activiteiten van buiten de EU verrichtten.

De richtlijn heeft dit doel verwezenlijkt. Wat de btw betreft, is er thans een evenwicht tussen EU- en niet-EU-bedrijven en niemand wenst terug te keren naar de situatie van vóór de goedkeuring van de richtlijn.

Ofschoon dit niet het hoofddoel was, heeft de richtlijn ook de btw-ontvangsten van de lidstaten verhoogd. Het betreft hier niet alleen de btw die is geïnd en voldaan door niet-EU-bedrijven die zich onder de bijzondere regeling hebben laten registreren; ook de btw die is voldaan door bedrijven die hebben besloten om zich in de Gemeenschap te vestigen, is waarschijnlijk goed voor een aanzienlijk bedrag. Het totale bedrag is evenwel moeilijk te becijferen omdat bedrijven zich om uiteenlopende redenen in de EU komen vestigen, en het is niet haalbaar om de btw-ontvangsten uit de specifieke diensten die onder de richtlijn vallen, in de gepubliceerde inkomstenstatistieken precies te identificeren. De toename van de belastingopbrengsten is ook toe te schrijven aan de btw van bestaande EU-bedrijven die dankzij de vaststelling van de richtlijn geen prikkel meer hadden om hun activiteiten buiten de EU te verplaatsen om hun concurrentiepositie te beschermen. Het gecombineerde effect van deze drie factoren is een argument dat pleit voor de verlenging van de bepalingen van de richtlijn.

In de afgelopen drie jaar heeft de markt voor download- en onlinediensten aan particulieren (b2c) zich volledig ontwikkeld en sinds de vaststelling van de richtlijn zijn de verleende diensten steeds gesofisticeerder geworden. Volgens het IFPI, de organisatie die wereldwijd de muziekbranche vertegenwoordigt, is de verkoop van muziek via digitale distributiekanaal in 2005 verdrievoudigd. Oplossingen voor wet- en regelgevingsproblemen onder meer op het gebied van rechtenbeheer en illegaal downloaden zijn in de maak. Onzekerheid over de fiscale behandeling zou een stap terug betekenen en kan alleen worden voorkomen door deze verlengingsmaatregel aan te nemen.

Behalve onzekerheid zou het niet-verlengen van de maatregelen de vrees voor verplaatsing van bedrijfsactiviteiten, die een drijvende kracht was achter de wijzigingen van 2002, opnieuw aanwakkeren.

- **Bestaande bepalingen op het door het voorstel bestreken gebied**

Dit voorstel voorziet uitsluitend in een verlenging van de bestaande Richtlijn 2002/38/EG. De bepalingen die dit jaar vervallen, zullen mettertijd permanent van kracht worden met de vaststelling van de reeds genoemde voorstellen COM(2004) 728 en COM(2005) 334. Deze voorzien in maatregelen die respectievelijk betrekking hebben op de vereenvoudiging van administratieve verplichtingen en de plaats van belastingheffing van diensten in het algemeen. Grotendeels omdat beide voorstellen een zeer ruim toepassingsgebied hebben, is het wetgevingsproces trager verlopen dan verwacht. Het ziet er evenwel naar uit dat zij in de nabije toekomst zullen worden aangenomen, zij het te laat om het vervallen van de bepalingen van de richtlijn van 2002 te ondervangen.

Beide voorstellen samen zullen zorgen voor een correcte toepassing van de btw op elektronische diensten op de lange termijn, in overeenstemming met de in artikel 5 van Richtlijn 2002/38/EG omschreven doelstellingen.

- **Samenhang met andere beleidsgebieden en doelstellingen van de Unie**

De bepalingen waarvan verlenging wordt voorgesteld, zijn volledig in overeenstemming met het staande btw-beleid van de EU zoals vastgesteld in de zesde btw-richtlijn. De oorspronkelijke richtlijn van 2002 was vastgesteld om een leemte te vullen in het toepassingsgebied van de zesde richtlijn als gevolg van technische ontwikkelingen en om een consistente toepassing van de belasting te garanderen.

2) RAADPLEGING VAN BELANGHEBBENDEN EN EFFECTBEOORDELING

- **Raadpleging van belanghebbenden**

Wijze van raadpleging, belangrijkste geraadpleegde sectoren en algemeen profiel van de respondenten

Alle lidstaten en een meerderheid van de vertegenwoordigers van de betrokken bedrijven waren vertegenwoordigd op twee seminars die in de afgelopen drie jaar in het kader van het Fiscalis-programma zijn georganiseerd om toe te zien op de werking

van de richtlijn van 2002.

Samenvatting van de reacties en hoe daarmee rekening is gehouden

Gezien de gevoelige verhouding tussen belastingplichtigen en belastingdiensten is het niet passend individuele bijdragen aan het debat kenbaar te maken. Alle belangrijke kwesties die aan de orde zijn gesteld, komen evenwel aan bod in het verslag van de Commissie aan de Raad.

- **Bijeenbrengen en benutten van deskundigheid**

Er behoefde geen beroep te worden gedaan op externe deskundigheid.

- **Effectbeoordeling**

De enige andere mogelijkheid voor de Commissie bestond erin de bepalingen van 2002 te laten vervallen.

In het verslag van de Commissie aan de Raad wordt uiteengezet waarom dit geen realistische optie was.

3) JURIDISCHE ELEMENTEN VAN HET VOORSTEL

- **Samenvatting van de voorgestelde maatregel**

Met het voorstel wordt de in artikel 1 van Richtlijn 2002/38/EG vastgestelde geldigheidsduur van de bepalingen verlengd zodat de maatregelen die waren vastgesteld met het oog op een juiste belastingheffing van bepaalde langs elektronische weg verrichte diensten en radio- en televisieomroepdiensten, van toepassing blijven.

- **Rechtsgrondslag**

Artikel 93 van het Verdrag en Richtlijn 2002/38/EG van de Raad.

- **Subsidiariteitsbeginsel**

Het voorstel betreft een gebied dat onder de exclusieve bevoegdheid van de Gemeenschap valt. Het subsidiariteitsbeginsel is derhalve niet van toepassing.

- **Evenredigheidsbeginsel**

Het voorstel is om de volgende reden(en) in overeenstemming met het subsidiariteitsbeginsel.

Het voorstel voorziet alleen in de verlenging van de toepassing van een bestaande maatregel van de zesde btw-richtlijn. Er zijn geen andere redelijke alternatieven.

Zowel de lidstaten als de betrokken bedrijven waren tevreden over de werking van de in 2002 vastgestelde maatregelen. Er is geen andere optie waarmee de doelstellingen van de oorspronkelijke maatregel beter zouden worden verwezenlijkt.

- **Keuze van instrumenten**

Voorgesteld instrument: richtlijn.

Andere instrumenten zouden om de volgende reden(en) ongeschikt zijn.

Dit voorstel voorziet in de verlenging van de toepassing van een bepaling die al is vastgesteld in een richtlijn. Er is geen ander middel om deze doelstelling te verwezenlijken.

4) **GEVOLGEN VOOR DE BEGROTING**

Het voorstel heeft geen kwantificeerbare gevolgen voor de begroting van de Gemeenschap.

5) **AANVULLENDE INFORMATIE**

- **Evaluatie-/herzienings-/vervalbepaling**

Het voorstel bevat een herzieningsbepaling.

- **Transponeringstabel**

De lidstaten delen de Commissie de tekst van de nationale bepalingen tot omzetting van de richtlijn mee, alsmede een transponeringstabel ter weergave van het verband tussen die bepalingen en deze richtlijn.

Voorstel voor een

RICHTLIJN VAN DE RAAD

tot wijziging van Richtlijn 2002/38/EG wat betreft de toepassingsduur van de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde voor bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook radio- en televisieomroepdiensten

DE RAAD VAN DE EUROPESE UNIE,

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, en met name op artikel 93,

Gezien het voorstel van de Commissie¹,

Gezien het advies van het Europees Parlement²,

Gezien het advies van het Europees Economisch en Sociaal Comité³,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) De evaluatie waarin is voorzien in artikel 5 van Richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002 tot wijziging, voor een gedeelte tijdelijk, van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten, is uitgevoerd.
- (2) Rekening houdende met deze evaluatie is het dienstig dat, met het oog op de goede werking van de interne markt en de blijvende opheffing van mededingingsverstoringen, de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten, van toepassing blijft tot 31 december 2008.
- (3) Richtlijn 2002/38/EG dient derhalve in die zin te worden aangepast,

¹ PB C [...] van [...], blz. [...].

² PB C [...] van [...], blz. [...].

³ PB C [...] van [...], blz. [...].

HEEFT DE VOLGENDE RICHTLIJN VASTGESTELD:

Artikel 1

Artikel 4 van Richtlijn 2002/38/EG wordt vervangen door:

“Artikel 1 is van toepassing tot en met 31 december 2008.”

Artikel 2

1. De lidstaten dragen zorg voor vaststelling en bekendmaking uiterlijk op 30 juni 2006 van de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen om aan deze richtlijn te voldoen. Zij delen de Commissie die bepalingen onverwijld mede, alsmede een transponeringstabel ter weergave van het verband tussen die bepalingen en deze richtlijn.

Zij passen die bepalingen toe vanaf 1 juli 2006.

Wanneer de lidstaten die bepalingen aannemen, wordt in die bepalingen zelf of bij de officiële bekendmaking daarvan naar deze richtlijn verwezen. De regels voor deze verwijzing worden vastgesteld door de lidstaten.

2. De lidstaten delen de Commissie de tekst van de belangrijkste bepalingen van intern recht mede die zij op het onder deze richtlijn vallende gebied vaststellen.

Artikel 3

Deze richtlijn treedt in werking op de dag volgende op die van haar bekendmaking in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Artikel 4

Deze richtlijn is gericht tot de lidstaten.

Gedaan te Brussel,

*Voor de Raad
De Voorzitter*

VERSLAG VAN DE COMMISSIE AAN DE RAAD

over RICHTLIJN 2002/38/EG VAN DE RAAD van 7 mei 2002 tot wijziging, voor een gedeelte tijdelijk, van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten

1. ACHTERGROND

Krachtens Richtlijn 2002/38/EG moet de Commissie tegen 30 juni 2006 verslag uitbrengen over de werking van de richtlijn en zo nodig een wijziging van de werking dan wel een verlenging van de geldigheidsduur voorstellen. Dit verslag komt tegemoet aan de eerste verplichting. De Commissie doet verder ook een voorstel om de geldigheid van de richtlijn te verlengen tot eind 2008. Om doublures met de toelichting op het voorstel tot verlenging te vermijden, is dit verslag hoofdzakelijk gericht op de praktische werking en gevolgen van de richtlijn.

Met de maatregelen van 2002 was de EU het eerste belastinggebied ter wereld waar elektronische diensten volgens de beginselen die de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling⁴ (OESO) had opgesteld, in de belastingheffing werden betrokken. Deze OESO-beginselen inzake de belastingheffing van de elektronische handel, waarover in 1998 in Ottawa overeenstemming werd bereikt, voorzien erin dat verbruiksbelastingen (zoals de btw), indien zij worden geheven, tot belastingheffing op de plaats van verbruik moeten leiden.

In deze evaluatie wordt aandacht besteed aan de diensten die onder de richtlijn vallen, en aan de praktische vragen in verband met het beheer van de belasting en het desbetreffende uitvoeringskader op de langere termijn.

2. REIKWIJDTE VAN HET VERSLAG

2.1. Elektronische diensten

De langs elektronische weg verrichte diensten die in bijlage L van de richtlijn zijn opgenomen, worden omschreven als een "lijst met voorbeelden van langs elektronische weg verrichte diensten als bedoeld in artikel 9, lid 2, onder e)". Deze lijst omvat de volgende voorbeelden:

Het leveren en onderbrengen van websites, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen.

De levering en de bijwerking van software.

⁴ Cf. Ottawa Taxation Framework Conditions op <http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf> (kader voor de belastingheffing van e-commerce).

De levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken.

De levering van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning.

De levering van onderwijs op afstand.

In bijlage L wordt ook vermeld dat communicatie via e-mail op zichzelf niet betekent dat er sprake is van een langs elektronische weg verrichte dienst.

Deze voorbeelden lijken misschien wel redelijk vaag omljnd, maar de formuleringen moesten breed genoeg zijn om rekening te kunnen houden met mogelijke innovaties op het gebied van de elektronische handel.

Dit gedeelte van de tekst is later aangevuld met richtsnoeren van het btw-comité, die uiteindelijk ten uitvoer zijn gelegd als onderdeel van een verordening van de Raad⁵.

Dankzij de gevolgde werkwijze heeft er geen twijfel bestaan over de vraag welke diensten onder de richtlijn vielen. Nieuwe ontwikkelingen hebben niet voor moeilijkheden gezorgd en in dit stadium zijn geen verdere maatregelen vereist.

2.2. Omroepdiensten

De richtlijn voorzag niet alleen in een regeling voor elektronische diensten, maar ook in een wijziging van de plaats waar radio- en televisieomroepdiensten worden belast. De bijzondere maatregelen voor niet-ingezeten elektronische dienstverleners zijn in dit geval niet van toepassing en niet-ingezeten omroeporganisaties moeten zich in iedere lidstaat waar zij belastbare handelingen verrichten, laten registreren.

Ofschoon er tot dusver geen problemen zijn geweest met wat onder “omroepen” moet worden verstaan, is het onderscheid met het bredere concept van elektronische dienstverlening de afgelopen jaren vervaagd. Door de groei van podcasting, video-on-demand, streaming en digitale uitzendingen is “inhoud” op verschillende manieren toegankelijk geworden. Dezelfde inhoud kan nu worden geleverd via het internet, interactieve en traditionele uitzendnetwerken of 3G-netwerken.

Het zal steeds moeilijker worden om een verschillende fiscale behandeling te rechtvaardigen naarmate omroepdiensten, telecommunicatiediensten en elektronische diensten verder naar elkaar toe groeien. De verwijzingen naar omroepdiensten in de zesde richtlijn geven de bedoeling van de wetgever weer in een tijd dat de technologie nog eenvoudiger was. Nu creëren zij echter een onevenwicht in de concurrentievoorwaarden, dat naar alle waarschijnlijkheid alleen maar zal toenemen; bovendien hebben de steeds verfijndere toepassingen die thans worden ontwikkeld, nauwelijks nog iets gemeen met datgene wat de wetgever voor ogen stond in een tijd

⁵ Verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 288 van 29.10.2005, blz. 1).

dat de ontvangst van omroepdiensten een veel eenvoudiger en misschien zelfs lokaal gebonden⁶ dienst was.

Door de ontwikkeling van de technologie en de snelheid waarmee nieuwe distributiekanaalen ingang hebben gevonden in de afgelopen drie jaar, doen zich nieuwe problemen voor die niet in de richtlijn geregeld zijn. De Commissie wil deze kwestie evenwel grondiger bestuderen voordat zij een eventuele wettelijke regeling in overweging neemt.

3. PRAKTISCH BEHEER VAN DE BELASTING

De bijzondere regeling voor niet-ingezeten dienstverleners waarin de richtlijn van 2002 voorzag, was een innoverende maatregel waarmee in de EU nieuwe concepten en procedures voor de btw-heffing werden ingevoerd. Deze vernieuwingen hadden gevolgen voor zowel de bedrijven als de belastingdiensten. Er werd ook gevreesd dat de techniek en de protocollen die aan de elektronische handel ten grondslag liggen, onverenigbaar zouden blijken met belastingheffing en zelfs het bestaansrecht van de btw als een algemene verbruiksbelasting op alle goederen en diensten zouden ondergraven.

De ervaring heeft echter geleerd dat deze vrees ongegrond was en de dagelijkse werking van de regeling kent nauwelijks problemen. Dit was hoe dan ook een absolute voorwaarde om de regeling ongewijzigd voort te zetten.

Gelet op de vele vernieuwende aspecten van de belasting diende bijzondere aandacht te worden gegeven aan de precieze uitvoering ervan. De diensten van de Commissie hebben nauw samengewerkt met de belastingdiensten en andere belanghebbenden, zowel in het kader van twee Fiscalis-seminars als door middel van contacten met een aantal belanghebbenden uit het bedrijfsleven, onder wie professionele adviseurs en infrastructuraanbieders. De diensten van de Commissie hebben zich ook samen met de OESO over belastingvraagstukken op het gebied van de elektronische handel gebogen en met name aan richtsnoeren voor de vaststelling van de plaats van verbruik gewerkt.

Dit is nuttig gebleken bij de beoordeling van de werking van de richtlijn en het in kaart brengen van potentiële moeilijkheden. Wat de algemene werking van de bepalingen betreft, zijn de gestelde doelen bereikt en is er geen dringende behoefte om wijzigingen in de wetgeving aan te brengen, met uitzondering van de verlenging van de toepassingsduur. Sommige specifieke uitvoeringsaspecten daarentegen waren moeilijk te voorzien en het mag dan ook geen verbazing wekken dat sommige punten bij een algemene evaluatie aan de orde zullen moeten worden gesteld.

De Commissie heeft twee Fiscalis-seminars georganiseerd om het proces te ondersteunen. Het eerste had tot doel de lidstaten te helpen bij de invoering en de toepassing van de nieuwe bepalingen. Op het tweede seminar (in 2004) werd de werking van deze bepalingen bekeken en nagegaan welke uitvoeringskwesties

⁶ Het feit dat de ontvangst van omroepdiensten is ingedeeld onder hetzelfde punt als “het verlenen van toegang tot shows, schouwburgen, circussen, kermissen, amusementsparken” enz., lijkt dit te bevestigen.

moeilijkheden konden veroorzaken. Deelnemers uit het bedrijfsleven en organisaties die zich bezighouden met andere regelgevingsaspecten van de elektronische handel, hebben aan beide seminars een waardevolle bijdrage geleverd.

3.1. Verband met het éénloketsysteem

Het is de Commissie en de lidstaten snel duidelijk geworden dat het nieuwe systeem waarbij de bedrijven zich slechts op één enkele plaats moeten identificeren, niet alleen goed functioneerde voor elektronische diensten, maar ook veelbelovend was om een aantal problematische aspecten van de intracommunautaire handel aan te pakken. Zo groeide het idee van het éénloketsysteem, dat het kernstuk vormde van een breed voorstel voor de vereenvoudiging van de btw-verplichtingen⁷. Dit systeem beoogt een veel ruimer toepassingsgebied dan het zeer specifieke systeem waarin de regeling voor elektronische diensten voorziet.

Niet alle aspecten van de regeling voor elektronische diensten werden geacht in aanmerking te komen om op aanzienlijk bredere schaal te worden toegepast. Het voorgestelde éénloketsysteem verschilt op sommige punten, met name in de wijze waarop betalingen van belasting worden afgehandeld, maar zal voor de meeste toepassingen toch grotendeels identiek zijn.

Het aantal transacties dat via het éénloketsysteem wordt afgehandeld, zal vele malen groter zijn dan dat in het kader van de regeling voor elektronische diensten. Het zou niet efficiënt zijn om beide regelingen naast elkaar te gebruiken en daarom is het de bedoeling dat de regeling voor elektronische diensten in het éénloketsysteem wordt geïntegreerd.

In het voorstel voor het éénloketsysteem was 1 juli 2006 als startdatum genoemd, wat naadloos aansluit op de vervaldatum van de richtlijn betreffende de elektronische diensten. De besluitvorming in de Raad verloopt evenwel veel trager dan de Commissie had kunnen voorzien. Dit geldt ook voor het voorstel betreffende de plaats van levering van diensten⁸ waarvan de tenuitvoerlegging ook vanaf 1 juli 2006 was gepland met het oog op de continuïteit van de huidige regels in Richtlijn 2002/38/EG betreffende de plaats van verbruik.

Zolang deze wijzigingen niet zijn ingevoerd, zullen de bestaande bijzondere regeling en de regels inzake de plaats van belastingheffing moeten worden verlengd. Worden deze bepalingen niet verlengd, dan zullen de vroegere problemen met de belastingheffing zich opnieuw voordoen. De wijzigingen van 2003 zijn nu goed ingeburgerd en vormen voor het bedrijfsleven nauwelijks nog problemen. Een ingrijpende wijziging in het belastingstelsel, zoals een terugkeer naar de situatie van

⁷ COM(2004) 728: Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met het oog op de vereenvoudiging van de btw-verplichtingen; voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 77/388/EEG vastgestelde teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in het binnenland maar in een andere lidstaat zijn gevestigd; voorstel voor een verordening van de Raad tot wijziging van Verordening (EG) nr. 1798/2003 wat betreft de invoering van een regeling voor administratieve samenwerking in het kader van het éénloketsysteem en de btw-teruggaafprocedure.

⁸ COM(2005) 334: Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten.

vóór 2003, zou op dit ogenblik niet wenselijk zijn, noch voor de bedrijven noch voor de belastingdiensten.

3.2. Praktische uitvoeringskwesties

Toen de richtlijn ten uitvoer werd gelegd, werd bezorgdheid geuit over de administratieve lasten en de nalevingsverplichtingen waarmee niet-Europese bedrijven die elektronische diensten in de EU aanbieden, zouden worden geconfronteerd. De tijd heeft geleerd dat deze niet zo zwaar wegen als sommigen eerst hadden voorspeld.

De meeste niet-EU-bedrijven werden door de wijzigingen niet met nalevingsverplichtingen geconfronteerd. Het grootste deel van de onlinedienstverlening bestaat immers uit b2b, waarbij de nalevingsvereisten ten laste van de afnemer in de EU komen. De ontvanger van de elektronische diensten moet in dat geval de btw bij zijn eigen belastingdienst voldoen.

Alleen wanneer het niet-EU-bedrijf diensten verleent aan een niet-zakelijke klant of eindverbruiker in de EU, ontstaan er fiscale verplichtingen. Of het al dan niet een zakelijke klant betreft, is doorgaans een controleerbaar feit en dit heeft blijkbaar, uitgaande van de ontvangen informatie, niet voor grote problemen gezorgd, op enkele geïsoleerde gevallen na.

Een niet-EU-bedrijf dat krachtens de richtlijn btw moet heffen en afdragen, heeft drie mogelijkheden om aan deze verplichting te voldoen. De *eerste* bestaat erin zich in een lidstaat te vestigen. Dit komt er in feite op neer dat het op dezelfde basis functioneert als een EU-bedrijf en voor een aanzienlijk aantal bedrijven was dit blijkbaar de interessantste keuze. Deze keuze kan gemotiveerd zijn geweest door het toepasselijke btw-tarief, maar sommige bedrijven lijken zich bij de keuze van hun vestigingsplaats ook door andere redenen te hebben laten leiden.

De *tweede* mogelijkheid voor niet-ingezeten dienstverleners volgens de huidige bepalingen bestaat erin dat zij zich in iedere lidstaat waar ze belastbare handelingen verrichten, laten registreren zonder evenwel een inrichting op te zetten. Er zijn weinig aanwijzingen dat deze mogelijkheid veel weerklank heeft gevonden. Naar alle waarschijnlijkheid was het vooruitzicht om zich tot vijftientig maal toe te laten registreren en even vaak uiteenlopende verplichtingen te moeten naleven, niet bijzonder attractief.

Om te vermijden dat bedrijven uit derde landen met onredelijke lasten werden geconfronteerd, voorzag de richtlijn in een *derde* mogelijkheid waarbij zulke bedrijven zich volgens een innoverende vereenvoudigde regeling slechts eenmaal moeten laten registreren in een door hen gekozen "lidstaat van identificatie". De btw wordt in dat geval geheven en geïnd tegen het normale btw-tarief van de lidstaat van de klant. De geïnde belastingen moeten vervolgens worden afgedragen aan de belastingdienst van de lidstaat van identificatie en er moet een standaardangifte worden ingediend waarop alle gegevens over de belastbare handelingen in de verschillende lidstaten zijn vermeld. Los hiervan werd ook een systeem opgezet om te garanderen dat iedere betrokken lidstaat zijn aandeel van de belastingopbrengsten

en de vereiste controlegegevens ontving⁹. Op deze manier werden niet-ingezeten dienstverleners in administratief opzicht gelijkgeschakeld met ingezetene belastingplichtigen, die zich slechts tot één belastingdienst moeten wenden.

3.3. Vaststelling van de plaats van belastingheffing

Er werd in enkele gevallen vastgesteld dat er een conflict kan ontstaan tussen ficties die worden gebruikt voor de plaats van belastingheffing (de plaats waar de klant is gevestigd volgens de richtlijn), en een strikte uitlegging van de plaats van feitelijk verbruik. Een facturatieadres is doorgaans een betrouwbare aanwijzing voor de plaats van verbruik, maar geeft niet noodzakelijkerwijs altijd het juiste resultaat als uitsluitend naar het verbruik wordt gekeken. Aangezien de diensten die onder de richtlijn vallen, steeds mobieler worden, kan deze kwestie aan belang toenemen. In bepaalde omstandigheden zou het resultaat kunnen botsen met de heffingsbevoegdheid van niet-EU-landen, wat zou ingaan tegen het doel van de richtlijn. Wanneer de plaats van feitelijk verbruik in een niet-EU-land is gelegen, rijzen vragen in verband met de overeenstemming met de OESO-beginselen en met de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie over de territoriale beperkingen van de richtlijn (zie bv. zaak C-283/84 *Trans Tirreno Express tegen Ufficio Provinciale Iva* en zaak C-58/04 *Kohler tegen Finanzamt Düsseldorf-Nord*).

Er bestaan momenteel geen communautaire richtsnoeren voor een aanvaardbare controlemethode, in het bijzonder wanneer sprake is van meerdere mogelijkheden. Er zou kunnen worden overwogen om enkele richtsnoeren vast te stellen voor de controle van de plaats waar een klant zich bevindt, met name wanneer een dienstverlener te goeder trouw handelt, maar in dat geval moet eerst de omvang van het probleem worden nagegaan. Als actie gerechtvaardigd blijkt, kan artikel 29 bis van de zesde richtlijn, uit hoofde waarvan de Raad uitvoeringsmaatregelen kan vaststellen, daarvoor het passende instrument zijn.

3.4. Geografische fragmentering

Ofschoon de elektronische handel algemeen wordt beschouwd als een activiteit zonder grenzen, zijn er in werkelijkheid vele voorbeelden waarbij een internationale dienstverlener zijn klanten op geografische basis indeelt. Daar kunnen verschillende redenen voor bestaan, onder andere commerciële doelstellingen, auteursrechtelijke beperkingen of andere wettelijke verplichtingen. Het kan voor de dienstverlener ook gemakkelijker zijn om zich zo aan de btw-voorschriften in de EU te conformeren.

Wanneer wordt vastgesteld dat een bezoeker van de website afkomstig is uit de EU (bijvoorbeeld met plaatsbepalingssoftware), wordt hij automatisch naar de EU-website geleid waar de btw-verplichtingen zijn geïntegreerd in de normale transactieprocedures. In de overgrote meerderheid van de gevallen werkt dit probleemloos en het voordeel is dat diensten aan EU-klanten voor de btw correct worden afgehandeld omdat dit volledig gescheiden van andere handelstransacties gebeurt.

⁹ Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 tot tijdelijke wijziging van Verordening (EEG) nr. 218/92 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (btw) wat betreft aanvullende maatregelen inzake elektronische handel (PB L 264 van 15.10.2003, blz. 1).

Deze systemen kunnen niet gemakkelijk worden omzeild, maar met enige kennis en vastberadenheid is het toch mogelijk. Eventuele beweegredenen voor een dergelijke handelwijze zijn een grotere keuze of betere prijzen (wat niet noodzakelijk met de btw te maken heeft) of gewoonweg slechte wil. Hoe dan ook, het resultaat is dat een EU-consument een belastbare dienst koopt op een plaats die niet is afgestemd op de verwerking van EU-transacties. Er is geen bewijsmateriaal dat dit een wijdverbreid fenomeen is, maar het kan een dienstverlener die zich anderszins aan de regels houdt, wel voor problemen stellen.

Aangezien er in de richtlijn geen drempel is vastgesteld, kan één enkele transactie al tot een belastingschuld leiden. Een dienstverlener kan zulke “overloop”-transacties slechts moeilijk in realtime identificeren, waardoor het mogelijk is dat hij pas nadien tot de vaststelling komt dat hij belasting verschuldigd is. Deze situatie kon niet redelijkerwijs worden voorzien toen de richtlijn werd aangenomen, en er bestaan geen passende voorschriften voor.

Om praktische redenen zouden de belastingdiensten zulke incidentele en onbedoelde transacties in het juiste perspectief moeten plaatsen en ze, voorzover het karakter ervan niet wijzigt, een dienovereenkomstige en evenredige behandeling moeten geven. Ter wille van de conformiteit en de uniformiteit kan het btw-comité zich, als dat noodzakelijk wordt geacht, over de juiste behandeling beraden en deze in voorkomend geval met behulp van artikel 29 bis bevestigen.

3.5. Belastingplicht van de klant

Bij fiscale beslissingen moet steeds worden nagegaan of de klant al dan niet belastingplichtig is, maar de richtlijn geeft niet aan hoe dat onderscheid moet worden gemaakt. Op dit punt bestaat er doorgaans geen verschil tussen elektronische dienstverlening en andere belastbare handelingen en de verkoper moet zich baseren op alle informatie waarover hij beschikt. Het enige aspect waarin deze diensten uniek zijn, is het bijna-instantkarakter van de meeste langs elektronische weg geleverde prestaties waarbij nauwelijks over een beslissing kan worden nagedacht of deze naderhand kan worden gecorrigeerd.

Sommige dienstverleners waren de mening toegedaan dat zij uitsluitend op basis van de informatie die in realtime via het btw-informatie-uitwisselingssysteem VIES kan worden gecontroleerd, het onderscheid zouden moeten mogen maken. Ofschoon dit op het eerste gezicht redelijk lijkt, zijn er toch enkele nadelen aan verbonden. VIES is weliswaar een onlinedienst waarmee de geldigheid van het btw-identificatienummer van een klant onmiddellijk kan worden bevestigd, maar het systeem kan nooit een eenduidige uitspraak doen over de belastingplichtige status van een klant. Het maakt slechts deel uit van een breder proces. Momenteel is VIES evenwel een instrument waarmee bedrijven geïdentificeerd kunnen worden en het ontbreken van een controlebaar btw-nummer is in de meeste gevallen een eerste aanwijzing dat de klant niet belastingplichtig is. De Commissie zal de kwaliteit en de functionaliteit van VIES verder verbeteren. Zeer recent nog is het systeem, op verzoek van het bedrijfsleven, aangepast om ook batchzoekopdrachten te kunnen uitvoeren.

Het kan desalniettemin noodzakelijk zijn om een zekere mate van duidelijkheid en consistentie te creëren wat betreft het niveau van controle dat acceptabel is voor onlinetransacties in het algemeen. Sommige lidstaten nemen voor reallimetransacties

van geringe waarde al genoeg met een eenvoudige verklaring van de klant, terwijl dat voor andere mogelijkere wijzen ontoereikend is.

Deze kwestie moet verder worden onderzocht, met name als zou blijken dat bij elektronische dienstverlening bijzondere overwegingen een rol spelen.

3.6. Gelijkaardigheid

Er werd eerder al vermeld dat de handelsactiviteiten waarop de richtlijn betrekking heeft, zich ontwikkeld hebben. In sommige gevallen was er sprake van organische groei, waarbij nieuwe toepassingen snel ingang hebben gevonden. In andere gevallen was de ontwikkeling gebaseerd op de overschakeling van traditionele naar digitale media. De gevolgen voor de uitgeversbranche zullen vermoedelijk van ingrijpende en blijvende aard zijn.

De uitgeversbranche kan voor drukwerk een beroep doen op de in bijlage H bij de zesde richtlijn vastgestelde bepalingen inzake het verlaagde btw-tarief. De voordelen van deze maatregel worden algemeen erkend en doorgaans als een duurzame bijdrage aan bredere doelstellingen van overheidsbeleid beschouwd. Tijdens het debat over de richtlijn van 2002 is veelvuldig de vraag gerezen of er geen overeenkomstige maatregel op het online-uitgeven kon worden toegepast ter wille van de neutraliteit tussen de verschillende distributiekkanalen. De overschakeling naar het digitale medium zou evenwel zelf, gelet op het specifieke karakter ervan, talrijke obstakels opwerpen. Elektronisch uitgeven maakt immers de weg vrij voor een reeks functionaliteiten die een dienst vormen die steeds verder af staat van het traditionele drukken en veeleer in de algemene categorie van elektronische communicatie en distributie thuishoort. Het zou weinig zin hebben om, met het oog op een bijzondere fiscale behandeling, een aparte categorie van online-inhoud te definiëren die direct correspondeert met drukwerk.

De digitalisering schrijdt onvermijdelijk voort en de branche verkeert in een overgangsfase. Het lezersbestand van kranten kalft verder af en zelfs de reclame-inkomsten stagneren naarmate de onlinediensten toenemen. De digitalisering van de inhoud van boeken is een gemakkelijk (althans in technisch opzicht) en wijdverbreid proces. Consumenten vragen steeds vaker digitale inhoud die slechts met het oog op onlinedistributie is gecreëerd. Het Commissie-initiatief betreffende digitale bibliotheken¹⁰ onderkent het onvermijdelijke karakter van dit proces alsmede de noodzaak om de uitdagingen voor Europa's culturele erfgoed en het bewaren van wetenschappelijke kennis aan te pakken.

Belastingmaatregelen kunnen in dit verband bezwaarlijk een zinvolle rol spelen. De mogelijkheid om het verlaagde tarief van bijlage H toe te passen, kan niet eenvoudigweg worden overgezet naar de digitale omgeving. Anderzijds staat niets in de digitale overschakeling de verdere toepassing van een verlaagd btw-tarief voor drukwerk in de weg. De realiteit toont echter dat instellingen zoals universiteiten en bibliotheken steeds vaker met niet-terugvorderbare btw te maken hebben. De

¹⁰ COM(2005) 465 def. van 30.9.2005 - Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's - i2010: digitale bibliotheken.

Commissie is zich bewust van het probleem, maar is van mening dat dit niet de plaats is om het aan te pakken.

3.7. Kans- en gokspelen

Het gokken, spelen en wedden online heeft sinds 2003 een sterke groei gekend.

Veelal is er sprake van een online elektronisch spel of elektronisch platform waar de deelnemers met elkaar weddenschappen afsluiten of om een deel van een gemeenschappelijke pot spelen. De dienstverlener fungeert vaak niet als “casino” of bookmaker maar haalt zijn inkomsten uit een toegangs- of gebruiksvergoeding. De aangeboden dienst is onmiskenbaar een belastbare elektronische dienst die onder de richtlijn valt en aan de btw moet worden onderworpen.

Wed- en gokdiensten zijn vrijgesteld van de btw overeenkomstig artikel 13, B, onder f), van de zesde richtlijn, evenwel slechts voorzover zij voldoen aan de voorwaarden en beperkingen die de individuele lidstaten hebben vastgesteld. Dit laat de lidstaten toe zelf te bepalen voor welke activiteiten zij vrijstelling verlenen, wat ook betekent dat wed- en gokactiviteiten die niet uitdrukkelijk zijn vrijgesteld, aan de btw zijn onderworpen. Deze discretionaire bevoegdheid wordt evenwel beperkt door het neutraliteitsbeginsel zoals bevestigd door het Hof van Justitie in verschillende arresten¹¹.

Wed- en gokdiensten die langs elektronische weg worden aangeboden door buiten de EU gevestigde partijen, worden belast op de plaats waar de ontvanger van de dienst is gevestigd, en de belastingheffing wordt bepaald door de wijze waarop invulling is gegeven aan de vrijstelling in de lidstaat van vestiging van de ontvanger. Wanneer de dienst door een in een lidstaat gevestigde aanbieder wordt verleend, wordt hij momenteel belast op de plaats waar deze aanbieder is gevestigd en de wijze waarop dat gebeurt, is afhankelijk van de wijze waarop die lidstaat de vrijstelling toepast.

Wanneer goktransacties niet zijn vrijgesteld, moeten zij aan de btw worden onderworpen overeenkomstig de uitspraak van het Hof van Justitie in zaak C-38/93¹², dat wil zeggen dat niet de volledige inzet maar slechts de netto-opbrengst als maatstaf van heffing moet worden genomen. Deze interpretatie is evenwel gebaseerd op specifieke elementen in deze zaak en voor sommige spelen heeft het Hof elders¹³ een ander standpunt ingenomen.

Het kan nodig zijn de juiste interpretatie van deze arresten voor onlinegokken en -weden te verduidelijken, met name wanneer een verschillende fiscale behandeling op het niveau van de lidstaten een onterechte last op wetsgetrouwe aanbieders blijkt te leggen. Verder onderzoek kan noodzakelijk zijn, in het bijzonder wanneer de huidige regels inzake de plaats van belastingheffing van onlinediensten die door een in de EU gevestigde aanbieder worden verleend, wijzigen.

¹¹ Zie bv. de gevoegde zaken C-453/02 en 462/02 (Linneweber) en zaak C-283/95 (Fischer).

¹² Glawe tegen Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst.

¹³ Zaak C-498/99, Town and County Factors Limited tegen Commissioners of Customs and Excise.

3.8. Bijhouden en beschikbaar maken van een administratie

Artikel 26 quater, B, punt 9, van de zesde richtlijn, dat betrekking heeft op het bijhouden van een administratie en de toegang tot gegevens, houdt rekening met het feit dat niet in de EU gevestigde belastingplichtigen geen vestiging in de EU hebben. De normale procedures voor de controle op de naleving van de btw-voorschriften zijn niet langer van toepassing als een bedrijf op afstand opereert. Alleen al de afstand creëert problemen, maar in de richtlijn wordt dit op ongecompliceerde wijze opgelost door te eisen dat de betrokken belastingplichtigen een toereikende administratie voeren om de juistheid van hun btw-aangifte te kunnen aantonen. Desgevraagd moet deze administratie, die gedurende tien jaar moet worden bewaard, langs elektronische weg ter beschikking worden gesteld van de betrokken belastingdiensten.

Er zijn geen aanwijzingen dat de belastingplichtigen moeilijkheden hebben ondervonden bij het naleven van deze verplichtingen. Ook de belastingdiensten hebben geen melding gemaakt van eventuele problemen bij de controle op de juistheid van de btw-aangiften die in het kader van de bijzondere regeling zijn ingediend. Een soortgelijke bepaling in artikel 22 bis van de zesde richtlijn geeft de belastingdiensten een algemeen recht om gegevens op afstand te controleren. Het feit dat de belastingdiensten geen problemen hebben gemeld, moet misschien echter worden genuanceerd, in die zin dat er evenmin aanwijzingen zijn dat deze bepalingen al systematisch door de lidstaten worden toegepast.

4. CONCLUSIES

Bij het toezicht op de praktische uitvoering van de richtlijn sinds 2003 heeft de Commissie regelmatig en intensief contact onderhouden met zowel de lidstaten als talrijke betrokken belastingplichtigen. Hierdoor heeft zij mogelijke probleempunten kunnen identificeren en de verdere ontwikkeling ervan kunnen volgen. De meeste van deze punten bleken uiteindelijk van minder belang te zijn dan wel kwesties die elders een oplossing zullen krijgen. Voorzover nodig zal de Commissie deze tweede categorie blijven volgen om ervoor te zorgen dat een bevredigende oplossing wordt gevonden.

Er kan evenwel met zekerheid worden geconcludeerd dat het niet-verlengen van de richtlijn zeer negatieve gevolgen zal hebben voor alle belanghebbenden. De ervaringen van de afgelopen drie jaar kunnen tot geen ander oordeel leiden. De voorgestelde verlenging maakt het mogelijk om de bijzondere regeling voor niet in de EU gevestigde belastingplichtigen beter te laten aansluiten bij het algemenere éénloketsysteem. Een aantal van de hierboven vermelde technische kwesties heeft een horizontaal karakter en kan beter in een bredere context worden aangepakt.

Bij haar inspanningen met het oog op de volledige tenuitvoerlegging van het éénloketsysteem zal de Commissie daarom rekening blijven houden met de ervaringen die de belastingdiensten en de bedrijven hebben opgedaan met de toepassing van de regeling voor elektronische diensten.